

0-792897

На правах рукописи

Е.С. Морозова

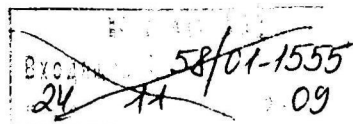
МОРОЗОВА ЕЛЕНА СЕРГЕЕВНА

**УЧЕТ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ
РАСХОДОВ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Самара 2009



0- 792897

На правах рукописи

МОРОЗОВА ЕЛЕНА СЕРГЕЕВНА

**УЧЕТ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ
РАСХОДОВ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

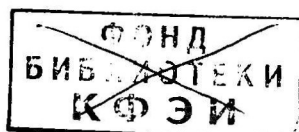
АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665082

Самара 2009



Работа выполнена в Самарском государственном экономическом университете

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Пискунов Владимир Александрович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Васильчук Ольга Ивановна

кандидат экономических наук, доцент
Битюкова Татьяна Анатольевна

Ведущая организация - Санкт-Петербургский государственный
университет экономики и финансов

Защита состоится 19 декабря 2009 г. в 10 ч. на заседании диссертационного
совета Д 212.214.04 при Самарском государственном экономическом уни-
верситете по адресу: ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 325, г. Самара,
443090

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке
Самарского государственного экономического университета

Автореферат разослан 18 ноября 2009 г.



Ученый секретарь
диссертационного совета

Леонтьева Т.И.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Одной из тенденций современного развития общества и экономических отношений является проникновение рыночной экономики в ряд социальных сфер жизнедеятельности людей. К таким сферам деятельности относится образование, на которое все больше воздействуют рыночные способы хозяйствования и финансовые преобразования в обществе.

Залогом успешного развития и повышения конкурентоспособности образовательных учреждений становится дальнейшее развитие системы управления их расходами в качестве решающего условия обеспечения их финансовой устойчивости и платежеспособности.

В общей совокупности управленческой информации о состоянии хозяйствующего субъекта ведущая роль принадлежит учетно-экономической информации, которая формируется в процессе осуществления всех видов учета и контроля. Полнота и своевременность получения информации о расходах в решающей степени зависят от организации учетной системы в целом.

Проблемы учета и контроля в системе управления расходами образовательных учреждений являются объектами пристального внимания отечественных и зарубежных исследователей. Вместе с тем, как справедливо отмечается в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности, одобренной приказом Минфина РФ № 180 от 1 июля 2004 г., действующая система учета и отчетности не обеспечивает надлежащего качества и надежности формируемой в ней информации, что существенно ограничивает возможности ее полезного использования всеми заинтересованными пользователями. В полной мере это положение относится и к процессу формирования системы учета и управленческого контроля за расходами образовательных учреждений, являющихся объектами нашего исследования. В современных условиях расходы должны быть управляемыми на всех стадиях их возникновения, а потому информация о них должна быть прозрачной, достоверной и полезной.

В данной связи возникает научно-практическая проблема формирования системы учета и управленческого контроля расходов образовательных учреждений на новой организационной и методической основе, адаптированной к современным условиям хозяйствования, что и определило выбор темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Проблема организации учета и управленческого контроля расходов в системе управления изучалась с различных сторон: при оценке уровня и выявлении резервов снижения

расходов, при оценке целесообразности и фактической эффективности одновременных вложений, при проработке вопросов о признании расходов и отнесении их к определенному временному периоду.

Вопросы организации учета и контроля получили развитие в трудах таких известных экономистов, как В.П. Астахов, П.С. Безруких, Н.И. Вейсман, В.А. Ерофеева, Б.В. Ивашкевич, И.И. Каракоз, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, В.И. Макарьев, М.В. Мельник, А.С. Наринский, О.А. Новиков, В.Ф. Палий, В.А. Пискунов, П.И. Савичев, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет и многие другие.

Проблемы учета расходов в образовательных учреждениях исследованы в работах таких авторов, как С.В. Андреев, С.А. Беляков, Е.В. Бехтерева, В.А. Жамнин, Е.Н. Жильцов, А.Н. Крылова, Л.Е. Лазутина, Е.А. Мизиковский, Н. Б. Озерова, Л.Я. Осина, С.Н. Смирнов, В.И. Тропин, Л.И. Тульчинский, Н.В. Фадейкина, Д.И. Чупрунов и др.

Большие заслуги в становлении и развитии научных основ учетно-информационного обеспечения принадлежат Р.В. Вилу, К. Друри, Э. Майеру, Р. Манну, Дж. Фостеру и другим исследователям.

Усилиями ученых разработана система методов, методик и приемов по рациональной организации учета и контроля.

В то же время многие вопросы данной сферы до настоящего времени остаются нерешенными или носят дискуссионный характер. К ним, в частности, относятся: недостаточная адаптивность учета к запросам пользователей в условиях быстроизменяющейся внутренней и внешней среды; разрозненность, а порой и противоречивость получаемой разными группами пользователей учетной информации о расходах; преимущественная ориентация на получение обобщающей учетной информации при использовании неоправданных условностей в расчетах; недостаточное внимание к организационно-экономическим особенностям учреждений образования при обосновании методов учета их расходов. Как следствие, в настоящее время не удается в полной мере реализовать оперативные, тактические и стратегические задачи, связанные с управлением расходами образовательных учреждений.

Особенно остро недостаточность учетной информации стала чувствоваться в условиях развития рыночных отношений и конкуренции между образовательными учреждениями, что побуждает к поиску более активных методов воздействия со стороны всех служб учреждений и конкретных исполнителей.

Отсутствие системного подхода к решению сложной проблемы учета и управленческого контроля расходов, ее большая научная и практическая значимость в повышении эффективности деятельности образова-

тельных учреждений в условиях быстроизменяющихся внутренних факторов и внешней среды обусловили цель, задачи и порядок рассмотрения вопросов исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учета и управленческого контроля расходов образовательных учреждений в соответствии с современными требованиями информационного обеспечения управления.

Достижение указанной цели потребовало решения следующих основных задач:

- исследовать содержание расходов образовательного учреждения как объекта учета и контроля и уточнить их классификацию;
- определить влияние рыночных отношений на организацию учета и контроля расходов в образовательных учреждениях;
- исследовать систему учета в образовательных учреждениях и построить модель организационных форм учетно-информационного обеспечения управления расходами в соответствии с выделенными объектами учета и управленческого контроля;
- раскрыть значение бюджетирования как необходимого условия формирования системы учета и предварительного контроля расходов, обеспечивающего повышение конкурентоспособности образовательных учреждений в условиях рыночной экономики;
- совершенствовать методику бухгалтерского и управленческого учета расходов образовательных учреждений по выделенным объектам учета и управленческого контроля в условиях осуществления бюджетной и внебюджетной деятельности;
- разработать формы внутренней отчетности о расходах по уровням управления образовательным учреждением, позволяющие обеспечить информационную поддержку системы управленческого контроля;
- выработать направления управленческого контроля за расходами; определить методику расчета безубыточности деятельности образовательных учреждений в условиях обучения студентов за счет бюджетных и внебюджетных источников финансирования.

Область исследования. Работа проведена по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика в рамках п. 1.8 "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", 1.9 "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа", 2.1. "Методология и технология аудита" Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Предмет исследования. Предметом исследования диссертационной работы является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, определяющих содержание и организацию учета и управленческого контроля расходов образовательных учреждений.

Объект исследования. Объектами диссертационного исследования выступают образовательные учреждения Самарской области. В качестве базовых выбраны ГОУ ВПО "Самарский государственный экономический университет", ГОУ ВПО "Самарский государственный университет".

Теоретической и методологической основой исследования послужили результаты фундаментальных работ российских и зарубежных ученых в области теории и практики организации учета и управленческого контроля, материалы научно-практических конференций и семинаров, а также публикации специализированных, отраслевых и тематических периодических изданий по вопросам учета и контроля в образовательных учреждениях.

Информационная база исследования. Информационной базой работы являются законодательные и нормативные акты Российской Федерации, регистры бухгалтерского учета и отчетность образовательных учреждений, данные Федеральной службы государственной статистики, информация периодических изданий, ресурсы информационной сети Интернет, материалы обследований независимых аналитических организаций и т.д.

Научная новизна диссертационной работы. Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию системы учета и управленческого контроля за расходами образовательных учреждений в соответствии с запросами пользователей информации и требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

В ходе работы диссертантом получены следующие научные результаты:

- уточнено понятие расходов применительно к внебюджетной деятельности образовательного учреждения как части затрат, включаемых по мере признания доходов в стоимость оказываемых образовательных, научных и иных услуг; усовершенствована классификация расходов посредством выделения частных классификационных признаков, что обеспечивает повышение достоверности и аналитичности учетной информации и действенности управленческого контроля;

- предложена организационная модель учетно-информационной системы расходов образовательных учреждений, основанная на предложенной автором классификации объектов учета и управленческого контро-

ля, для обеспечения пользователей учетно-аналитической информацией в условиях как бюджетной, так и внебюджетной деятельности;

- разработаны методические рекомендации по совершенствованию учета бюджетной и внебюджетной деятельности образовательных учреждений, основанные на развитии действующего рабочего плана счетов и изменении их структуры;

- сформированы новые формы внутренней отчетности о расходах образовательных учреждений, ориентированные на своевременное и оперативное формирование потоков информации учетно-информационной системы о выполнении утвержденных бюджетов по объектам учета и управленческого контроля;

- предложены направления организации управленческого контроля и выработаны рекомендации по анализу безубыточности образовательных учреждений, позволяющие выявить факторы, которые обеспечивают повышение эффективности производимых расходов.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическая значимость работы состоит в том, что ее основные положения могут служить основой для дальнейшего исследования направлений развития методологии и методики учета в образовательных учреждениях в соответствии с условиями развития общественных и экономических отношений.

Практическая значимость исследования заключается в разработке рекомендаций, направленных на формирование учетно-информационной системы всех видов образовательных учреждений. Предлагаемые в диссертации организационная модель учетно-информационной системы и рекомендации по совершенствованию методики учета отвечают современным условиям жизнедеятельности образовательных учреждений и поэтому в состоянии наиболее полно удовлетворить информационные запросы менеджеров, осуществляющих контроль и регулирование расходов.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования рассматривались и получили одобрение на VI Всероссийской научно-практической конференции "Традиционное, современное и переходное в российском обществе" (Пенза, 2008), Международной научной конференции "Проблемы глобализации современного общества" (Тольятти, 2008), II Международной научно-практической конференции "Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций" (Воронеж, 2009), XIII Международной методической конференции "Университетское образование" (Пенза, 2009), Всероссийской научно-практической конференции "Современная российская модель

управления: эффективность, кризисы и риски" (Самара, 2009), на научно-практических конференциях и семинарах профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов Самарского государственного экономического университета по итогам НИР за 2007-2009 гг.

Публикации. Основные положения и результаты диссертационного исследования отражены в 8 публикациях общим объемом 2,7 печ. л., из них авторских - 2,55 печ. л.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во **введении** обосновываются актуальность темы диссертационного исследования, степень ее разработанности в современной экономической литературе, определяются цель, задачи, объект исследования, раскрываются научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы.

В **первой главе** "Учет в системе управления образовательными учреждениями" исследованы содержание и классификация расходов как объекта бюджетного (бухгалтерского) учета, базовые концептуальные подходы к формированию учетно-информационной системы образовательных учреждений, в частности высшего образования; построена организационная модель учетно-информационной системы расходов по выделенным процессам, subprocessам, образовательным и научным программам, видам работ обслуживающих процессов и центрам ответственности, основанная на интеграции информационной системы формирования и обработки данных.

Во **второй главе** "Учет расходов в условиях процессного управления образовательными учреждениями" исследовано бюджетирование как необходимое условие формирования учетно-информационного обеспечения и системы предварительного контроля расходов; предложены рекомендации по совершенствованию методики бухгалтерского, бюджетного и управленческого учета расходов образовательного учреждения в условиях гармоничного развития учетных подсистем; исследованы вопросы формирования внутренней отчетности на основе изучения запросов пользователей в условиях интегрированной обработки данных.

В **третьей главе** "Организация управленческого контроля расходов образовательных учреждений" исследуется контроль как функция и механизм управления образовательным учреждением; предложены варианты организации служб управленческого контроля и направления его осуществления, выработаны предложения по процедурам управленческого контроля расходов образовательных учреждений, позволяющие

выявить факторы, которые обеспечивают повышение эффективности производимых расходов.

В заключении диссертации сформулированы основные результаты, выводы и рекомендации, полученные в ходе диссертационного исследования.

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ, ИССЛЕДУЕМЫЕ В ДИССЕРТАЦИИ, ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Теоретико-методические аспекты учетно-информационного обеспечения управления расходами образовательных учреждений. В современных условиях активно развивающихся рыночных процессов, сопровождающихся непрерывными изменениями экономической среды и усилением конкуренции образовательных учреждений, все большее внимание исследователей концентрируется на вопросах управления расходами организаций как важнейшего средства повышения эффективности их деятельности. Именно в условиях расширяющейся самостоятельности образовательных учреждений назрела необходимость перехода от затратного механизма к методам, ориентированным на ресурсосбережение, что определяет неизбежность выработки нового подхода к процессу учета расходов. Именно поэтому в диссертации расходы образовательного учреждения рассматриваются как основополагающий предмет исследования.

Для решения проблемы формирования учетно-информационной системы расходов образовательного учреждения необходимо прежде всего уточнить содержание понятия "расходы". Как показало исследование, в нормативной и экономической литературе до настоящего времени отсутствует единство мнений по данному вопросу. Разделяя точку зрения тех экономистов, которые разграничивают понятия "расходы" и "затраты", считаем, что применительно к бюджетным учреждениям расходы - это или все затраты бюджетных средств, или часть затрат из внебюджетных средств, которая по мере признания доходов включается в стоимость оказанных образовательных, научных и иных услуг.

Как известно, повышению степени достоверности учета конкретного объекта способствует его научно обоснованная классификация. Не умаляя значимости имеющихся разработок по классификации расходов, отметим, что сложность структуры расходов и многообразие процессов их формирования, а также целей конкретного научного исследования практически исключают возможность построения единой классификации расходов образовательного учреждения, удовлетво-

ряющей всех заинтересованных пользователей информации. Поэтому в теории и на практике используется большое количество вариантов классификации расходов.

Отличительной чертой предлагаемой автором классификации расходов образовательного учреждения является не только увеличение перечня классификационных признаков, но и выделение группы частных признаков, используемых для решения конкретных задач учета и управления расходами образовательных учреждений.

Предлагаемая классификация расходов позволяет расставить акценты в организации системы учета и управленческого контроля и повысить эффективность управления посредством выделения именно тех направлений, которые в наибольшей степени влияют на результат деятельности образовательного учреждения.

Поскольку объектом диссертационного исследования являются образовательные учреждения, их организационные особенности рассматриваются на примере высших учебных заведений. Вузы отличаются от иных образовательных учреждений прежде всего тем, что наряду с образовательной деятельностью они осуществляют научные исследования. В настоящее время высшие учебные заведения могут осуществлять свою деятельность за счет двух источников: 1) соответствующего бюджета (бюджетный источник); 2) средств, получаемых от деятельности, приносящей доход, в том числе от предпринимательской деятельности и деятельности, основанной на целевых средствах и безвозмездном поступлении (внебюджетный источник).

Исследование места учета и контроля в системе управления расходами явилось предпосылкой для анализа состава и содержания функций управления, по существу которых в экономической литературе до настоящего времени имеются разнообразные точки зрения. В диссертации обосновывается наличие следующих функций управления: организации, бюджетирования, планирования, учета, контроля и регулирования. В отличие от других ученых автор исключает из перечня функций анализ, так как он в полной мере реализуется во всех остальных функциях системы управления.

Конкретный механизм реализации учета и управленческого контроля расходов образовательных учреждений выражается в организации:

- экономически обоснованного подхода к вопросам бюджетирования как необходимого условия формирования учетно-информационного обеспечения и системы предварительного контроля расходов в целях повышения конкурентоспособности образовательных учреждений в условиях рыночной экономики;

- учета расходов по процессам, subprocessам, образовательным и научным программам, видам работ обслуживающих процессов и по центрам ответственности;

- предварительного и последующего управленческого контроля расходов с выдачей заинтересованным пользователям информации в необходимой форме и в установленные сроки.

Исследование учета и контроля расходов в таком контексте позволит решить многие вопросы, связанные с повышением эффективности деятельности образовательных учреждений.

2. Построение модели организационных форм учетно-информационной системы расходов образовательных учреждений. Основной целью учетной системы является формирование информации для текущего и перспективного управления путем сосредоточения функций управления в центрах принятия решений.

Решение поставленных перед учетной системой задач возможно при взаимодействии всех видов учета, именуемых в настоящее время в теории и на практике бухгалтерским, налоговым, управленческим и статистическим учетом. Поскольку до сих пор отсутствует единство взглядов ученых на сущность, состав и выполняемые функции всеми видами учета, в диссертации обосновывается взгляд автора на данную проблему, чему предшествовало проведенное исследование на предмет выявления общности и различий между ними.

Разделяя точку зрения Я.В. Соколова и М.Л. Пятова о том, что "бухгалтерский учет есть наука о методах исчисления финансовых результатов работы хозяйствующих субъектов"¹, автор в диссертационном исследовании обосновывает наличие самостоятельного вида учета - бюджетного учета.

В широком смысле слова, бюджетный учет - это упорядоченная система сбора, регистрации и группировки по заданному признаку информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов, обязательств и операций, приводящих к изменению указанных активов и обязательств.

На основании вышеизложенного с учетом всей совокупности видов учета как основного источника информационного обеспечения управления образовательными учреждениями здесь и далее создаваемая ими система именуется учетно-информационной системой (УИС) (рис. 1).

¹ Соколов Я.В., Пятов М.Л. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2007. № 21. С. 56-59.

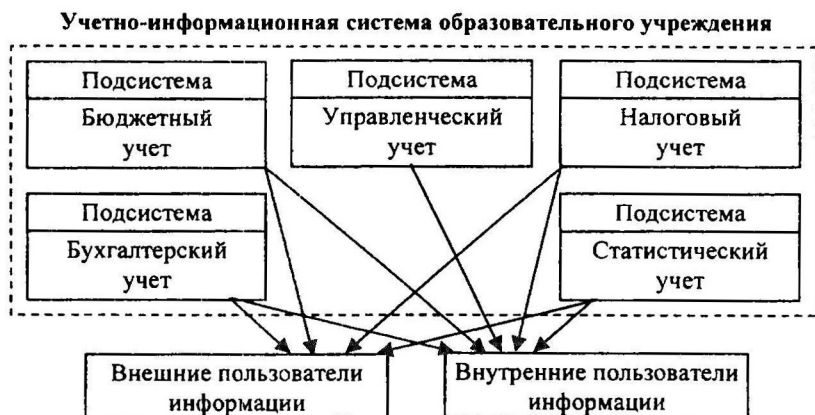


Рис. 1. Состав учетно-информационной системы образовательного учреждения

Все учетные подсистемы, благодаря построению рациональной модели УИС вуза, должны дополнять друг друга. Имея большой объем одинаковой исходной информации (первичное наблюдение и документация), используя соответствующие методы и способы ее обработки, учетные подсистемы формируют взаимосвязанные специфические показатели об объекте учета.

Как показало исследование, в современных рыночных условиях существующая система учета расходов образовательных учреждений не может удовлетворять информационные запросы менеджмента для принятия управленческих решений, так как:

- не формируется учетная информация по основным и обслуживающим процессам;
- не формируется сегментированная информация по отдельным образовательным программам и направлениям деятельности обслуживающего процесса, в результате затрудняется применение стратегии (варьирование цен, реализация или отказ от реализации отдельных образовательных программ, способов обслуживания) в отношении развития вуза;
- ведется "котловой" учет расходов, при котором невозможно определить себестоимость услуг, оказываемых вузом, что снижает достоверность оценочных показателей.

Для удовлетворения растущих запросов как внешних, так и внутренних пользователей учетной информации в диссертации предлагается организационную модель УИС выстраивать по нескольким направлениям:

- по центрам ответственности (ЦО);
- процессам;
- subprocessам;
- образовательным программам и темам НИР;
- отдельному студенту или по учебным группам.

В качестве критериев, оказывающих влияние на выделение направлений учета, в работе предлагается использовать степень существенности их влияния на достижение поставленной цели, характер и номенклатуру работ каждого направления деятельности.

Предлагаемая автором организационная модель учетно-информационной системы образовательных учреждений показана на рис. 2.

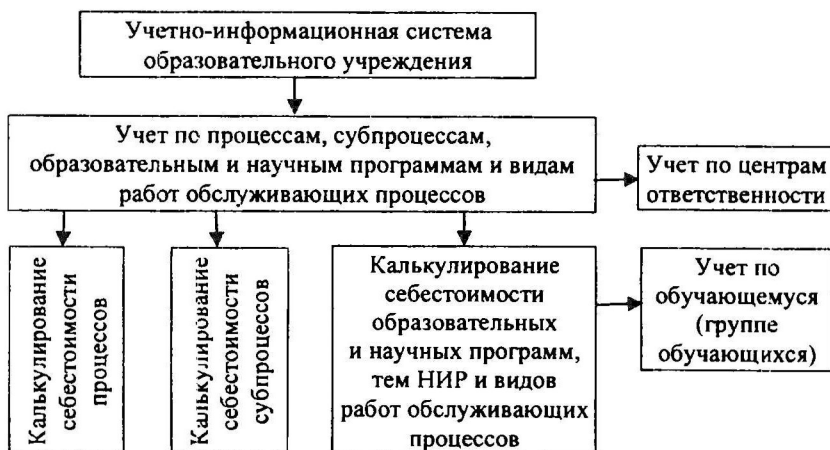


Рис. 2. Организационная модель учетно-информационной системы расходов образовательного учреждения

В рамках предлагаемой в диссертации организационной модели УИС собранная по процессам первичная информация позволит получить необходимые отчеты по всем остальным направлениям группировки расходов. В результате на практике появляется реальная возможность формирования интегрированной системы обработки учетной информации и обеспечения гармонизации всех подсистем УИС образовательного учреждения.

3. Методические рекомендации по совершенствованию системы учета расходов образовательного учреждения. Ориентируясь на ин-

тегрированный подход к обработке экономической информации, автор предлагает формировать учетно-информационные потоки о расходах образовательных учреждений в рамках разработанной УИС в разрезе центров ответственности и выделенных процессов.

В диссертации предложен унифицированный перечень мероприятий по совершенствованию методического обеспечения УИС образовательного учреждения:

- определение перечня процессов и выделение объектов учета;
- разработка учетной политики УИС, т.е. определение критериев признания хозяйственных операций, их оценки, порядка создания и утверждения регламента учета каждой операции;
- формирование системы учетно-аналитических показателей, необходимых для управления образовательным учреждением;
- выделение объектов калькулирования, выбор метода калькулирования;
- разработка процедур мониторинга, анализа и контроля за достижением результатов деятельности образовательного учреждения;
- разработка механизма формирования финансовой отчетности, форм и методов формирования внутренней (управленческой) отчетности.

В настоящее время Планом счетов для бюджетных организаций предусмотрен учет, ориентированный на контроль за соблюдением утвержденной сметы расходов. Исследование показало, что данной информации недостаточно для принятия обоснованных управленческих решений. Поскольку расходы образовательного учреждения различны как по содержанию, так и по характеру их отнесения на себестоимость подготовки специалистов, автором предлагается увеличить количество разрядов счета Рабочего плана счетов с 27 до 36. При этом осуществляется следующий механизм группировки информации в соответствии с запросами пользователей: разряд 27 - расходы по головному образовательному учреждению или филиалам; 28-29 - расходы структурного подразделения, где формируются расходы (центр ответственности); 30-31 - расходы по процессам; 32 - расходы по subprocessам; 33-36 - расходы по отдельным образовательным программам, специальностям или темам НИР, в которых формируются расходы (рис. 3).

Предлагаемая структура счета логически обоснована и позволяет решать ряд аналитических задач, а именно: получить достоверную, оперативную информацию не только по отдельным процессам деятельности образовательного учреждения (образовательному, научному и обслуживающим), но и по отдельным subprocessам и видам работ в соответст-

вии с запросами пользователей информации; рассчитать себестоимость отдельных образовательных программ и тем научных исследований.

Структура счета	1-17							24	25	26									
Код счета бюджетного учета		18	19	20	21	22	23												
Код счета управленчес- кого учета											27	28	29	30	31	32	33	34	35 36

Рис. 3. Структура счета для целей бюджетного, бухгалтерского и управленческого учета

Предлагаемая методика попроцессного учета обеспечивает отнесение всех расходов по их прямому назначению. Это позволяет реализовать принцип прямой ответственности руководителя процесса за результаты расходования выделенных ему ресурсов.

Кроме того, с целью организации сводного учета расходов диссертантом предлагается ввести в Рабочий план счетов дополнительный счет 401 05 000 "Суммарные расходы учреждения от бюджетной и внебюджетной деятельности", по дебету которого в разрезе предложенной структуры счета собираются расходы по бюджетной и внебюджетной деятельности. При этом счет 401 05 000 не будет являться балансовым, в дебет данного счета без составления бухгалтерских проводок переносятся суммы с кредита счетов 401 01 200 "Расходы учреждения" и 106 04 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)", а 1-го числа следующего месяца суммы на счетах 401 01 200 и 106 04 340 восстанавливаются. Предлагаемая методика позволит руководству образовательного учреждения видеть общую сумму расходов без дополнительной выборки и группировки, что будет способствовать решению задачи определения себестоимости подготовки специалистов по отдельным образовательным программам.

С целью организации аналитического учета по счету 401 05 000 "Суммарные расходы учреждения от бюджетной и внебюджетной деятельности" в диссертации предлагается в рамках управленческого учета открыть регистр учета "Журнал сводного учета расходов высшего учебного заведения по процессам".

С учетом организационно-экономических особенностей деятельности образовательных учреждений из всех известных способов калькули-

рования себестоимости услуг автором предлагается использовать поправочный метод. Вызвано это тем, что данный метод калькулирования себестоимости предполагает деление всего цикла выполнения услуг на определенное количество последовательных процессов, в каждом из которых собираются прямые затраты на оказание услуг, аккумулируемые в структурных подразделениях учреждений и последовательно включаемые во все объекты калькулирования. При этом косвенные расходы в соответствии с принятой учетной политикой образовательного учреждения могут или включаться в себестоимость работ и услуг путем распределения пропорционально принятой в учреждении базе распределения, или не распределяться вообще.

4. Совершенствование состава и содержания отчетной информации по уровням управления образовательным учреждением. Необходимость проектирования внутренних форм отчетности вызвана отсутствием стандартных аналитических группировок учетной информации в предлагаемых к использованию программных продуктах, а также потребностью в нестандартных группировках информации. Составление внутренней отчетности отдано на откуп образовательным учреждениям, которые, как показало исследование, уделяют мало внимания ее разработке, считая данное мероприятие трудоемким и дорогостоящим. Между тем внутренняя отчетность необходима образовательным учреждениям, по крайней мере, по двум причинам: во-первых, она помогает менеджерам своевременно откорректировать планы своего структурного подразделения, а также принимать обоснованные промежуточные решения; во-вторых, с ее помощью администрация образовательного учреждения сможет контролировать деятельность подразделений и оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров.

С учетом данной необходимости автором определены общие требования к внутренней отчетности, не противоречащие действующему бюджетному законодательству и МСФО, и сформулированы предложения по совершенствованию состава и содержания отчетной информации, используемой менеджерами различных уровней управления.

В диссертации предлагаются формы внутренней отчетности о расходах образовательного учреждения по уровням управления, позволяющие осуществлять сбалансированное выполнение контрольных функций в соответствии с предписанными аппарату управления обязанностями, правами и возможностями. Отчеты включают в себя: отчет о доходах образовательного учреждения по видам деятельности в разрезе источников финансирования; отчет о расходах образовательного учреждения по видам деятельности и центрам ответственности в разрезе источников

финансирования; отчет о прибылях (убытках) образовательного учреждения по центрам ответственности в части внебюджетной деятельности; анализ доли прибыли процесса в общей прибыли образовательного учреждения; отчет о денежных потоках образовательного учреждения; отчет о потерях; отчет о доходах по центру ответственности "Образование" в разрезе бюджетной и внебюджетной деятельности; отчет о доходах по факультету по формам обучения (дневная, заочная, вечерняя) в разрезе бюджетной и внебюджетной деятельности; анализ состояния расчетов со студентами по формам обучения, специальностям и направлениям подготовки; отчет о потерях ЦО "Наука" и др.

Рекомендуемые формы внутренней отчетности позволяют руководителям высшего уровня управления осуществлять анализ расходов по процессам и центрам ответственности для целей эффективной организации служб и отделов управления, оценивать вклад каждого центра ответственности в общие результаты деятельности образовательного учреждения, а руководителям тактического уровня управления - объективно оценивать результаты своей деятельности, анализировать и уточнять нормы и планы, прогнозировать результаты дальнейшего развития каждого центра ответственности.

Формирование внутренней отчетности на базе научно обоснованных качественных характеристик информации с учетом запросов ее пользователей создает в образовательных учреждениях необходимые и достаточные условия для организации действенной системы управленческого контроля.

5. Организация управленческого контроля расходов образовательных учреждений. В диссертации контроль исследуется с позиций двух методологических подходов: контроль как функция управления и контроль как механизм выявления отклонений и анализа влияния факторов на результаты деятельности образовательных учреждений.

Анализ отечественной и зарубежной литературы позволил автору сделать вывод, что в основном цель управленческого контроля в практике образовательных учреждений сводится к выявлению и измерению величины отклонений фактических параметров управляемого объекта от заданного. Указанный подход применительно к образовательным учреждениям, находящимся на полном бюджетном финансировании, можно признать обоснованным. Однако целевое назначение управленческого контроля в условиях существенного изменения порядка финансирования образовательных учреждений значительно изменилось. В настоящее время управленческий контроль - это, во-первых, процесс, направленный на выявление отклонений от заданных параметров (данное назначение кон-

троля осталось неизменным), и, во-вторых, процесс предупреждающего и последующего выявления воздействия как внешних, так и внутренних факторов на конечный результат финансовой деятельности образовательного учреждения.

В диссертации обоснованы два варианта организации управленческого контроля: структурно-функциональный в сочетании с самоконтролем работников образовательного учреждения и комбинированный, когда наряду со структурно-функциональным контролем и самоконтролем работников имеет место специализированный контроль.

Автором доказано, что для образовательных учреждений наиболее эффективной формой специализированного контроля, концентрирующей в себе комплекс контрольных функций, является служба внутреннего аудита. В диссертации разработаны модель организации управленческого контроля и положение о службе внутреннего аудита, учитывающие специфику организационно-экономического построения и задачи образовательного учреждения.

Предлагаемая модель УИС образовательного учреждения позволила автору определить новые направления анализа как составной части управленческого контроля, адаптированные к системе процессного учета расходов. В число этих направлений входят:

- а) объективная оценка выполнения плана по себестоимости услуг и ее изменений относительно прошлых отчетных периодов;
- б) анализ состава и структуры расходов, в том числе:
 - в разрезе ресурсов, по видам процессов;
 - по видам процессов;
 - по статьям калькуляции;
- в) анализ расходов на один рубль услуг;
- г) определение влияния отдельных факторов на величину расходов и их количественная оценка;
- д) выявление резервов снижения расходов на оказание услуг;
- е) содействие выработке оптимальной величины расходов на отдельные виды услуг.

Реализация выделенных направлений позволит образовательным учреждениям не только точно определить расходы на услуги, процессы и виды работ, но и представить финансовую и нефинансовую информацию, необходимую для выявления возможностей снижения расходов и совершенствования функционирования образовательного учреждения.

В работе уточнена методика расчета минимальной численности студентов по отдельным образовательным программам, позволяющая обеспечить безубыточность деятельности образовательных учреждений.

Исходя из сформулированного в диссертации условия безубыточности, число студентов i -й специальности n -й формы обучения на платной основе, при котором обеспечивается полное возмещение расходов на их образование, находится по следующей формуле:

$$R_{\Pi n} = \frac{\sum_{j=1}^k B_{inj} + \sum_{j=1}^k A_{inj} \cdot R_{Binj} - B\Phi_{inj}}{C_{in} - \sum_{j=1}^k A_{inj}},$$

где $R_{\Pi n}$ - численность студентов, при которой достигается безубыточная образовательная деятельность;

C_{in} - цена обучения на платной основе одного студента по i -й специальности n -й формы обучения;

R_{Binj} - число студентов i -й специальности n -й формы обучения j -го курса, обучающихся на бюджетной основе;

$B\Phi_{inj}$ - бюджетные средства, приходящиеся на обучение студентов i -й специальности n -й формы обучения j -го курса, обучающихся на бюджетной основе;

A_{inj} - переменные расходы в расчете на одного студента i -й специальности n -й формы обучения j -го курса;

B_{inj} - постоянные расходы всех студентов i -й специальности n -й формы обучения j -го курса.

Полагая, что разработанные автором предложения будут использованы для дальнейшего совершенствования учета и управленческого контроля расходов образовательных учреждений, для повышения эффективности управленческой деятельности в условиях рыночной экономики.

ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

В изданиях, определенных ВАК РФ для публикации результатов научных исследований

1. Саплинова, Е.С. Учетно-информационное обеспечение в системе управления вузом [Текст] // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. - Самара, 2009. - № 2 (52). - С. 80-85. - 0,6 печ. л.
2. Саплинова, Е.С. Моделирование организационных форм учетно-информационной системы расходов образовательных учреждений [Текст] / В.А. Пискунов, Е.С. Саплинова // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. - Самара, 2009. - № 6 (56). - С. 61-65. - 0,55/0,45 печ. л.

В других изданиях

3. Саплинова, Е.С. Место управленческого контроля в системе контроля на предприятии [Текст] / Е.С. Саплинова, Т.В. Адякина // Вестн. учет.-экон. фак. Самар. гос. экон. ун-та. - Вып. 13. - Самара, 2008. - С. 179-183. - 0,4/0,35 печ. л.

4. Саплинова, Е.С. Роль и значение учетно-информационного обеспечения в сфере образовательных услуг высшей школы [Текст] / Е.С. Саплинова // Проблемы глобализации современного общества: материалы Междунар. науч. конф., Тольятти, 19 дек. 2008 г.: в 2 ч. / [редкол.: Е.Г. Нестеренко; О.А. Кузнецова и др.]. - Самара: Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2009. - Ч. 1. - С. 212-214. - 0,2 печ. л.

5. Саплинова, Е.С. Трансформационные процессы в сфере образовательных услуг высшей школы [Текст] / Е.С. Саплинова // Традиционное, современное и переходное в российском обществе: сб. ст. VI Всерос. науч.-практ. конф., декабрь 2008 г. - Пенза: Приволж. Дом знаний, 2008. - С. 11-13. - 0,15 печ. л.

6. Саплинова, Е.С. Развитие бухгалтерского учета в современных условиях функционирования образовательных учреждений [Текст] / Е.С. Саплинова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы II Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 70-летию проф. Л.Т. Гиляровской, 10 апр. 2009 г.: в 2 ч. / Воронеж. гос. ун-т. - Воронеж: Изд.-полигр. центр Воронеж. гос. ун-та, 2009. - Ч. 1. - С. 136-138. - 0,25 печ. л.

7. Саплинова, Е.С. Моделирование организационных форм учетно-информационной системы расходов образовательных учреждений [Текст] / Е.С. Саплинова // Университетское образование: материалы XIII Междунар. науч.-практ. конф., 23-24 апр. 2009 г. - Пенза: Приволж. Дом знаний, 2009. - С. 153-155. - 0,2 печ. л.

8. Саплинова, Е.С. Учетно-информационная система как основа эффективного управления образовательными учреждениями [Текст] / Е.С. Саплинова // Современная российская модель управления: эффективность, кризисы и риски: сб. ст. Всерос. науч.-практ. конф., 14-15 мая 2009 г. - Самара: СФ ГОУ ВПО МГПУ, 2009. - С. 189-191. - 0,35 печ. л.

Подписано в печать 12.11.2009.

Формат 60×84/16. Бум. писч. бел. Печать офсетная.

Гарнитура "Times New Roman". Объем 1,0 печ. л.

Тираж 150 экз. Заказ № 397.

Отпечатано в типографии СГЭУ.

443090, Самара, ул. Советской Армии, 141.

